

DOCTRINA.

## Direito Tributário.

*Ruy Barbosa Nogueira*

Professor Catedrático de Direito Tributário  
da Faculdade de Direito da Universidade de  
São Paulo

SUMÁRIO: 1. *O Direito Tributário. Sua codificação, estudo e ensino no Exterior e no Brasil.* 2. *Importância atual do Direito Tributário como especialidade profissional.* 3. *O auxílio que, dentro do ensino universitário, o Direito Tributário pode dar a outros estudos.* 4. *A exigência curricular do Direito Tributário como complementação científica e profissional.*

### **O Direito Tributário. Sua Codificação. Estudo e Ensino no Exterior e no Brasil.**

1. Se consultarmos uma obra atual e específica sobre a história da tributação como os dois recentes e alentados volumes da *Histoire de l'Impôt* de GABRIEL ARDANT, poderemos ver não só como é remoto o aparecimento do tributo, recebido primeiro em espécie (“in natura” ou “in labore”) e com o advento da moeda, em dinheiro.

Mas ainda do ponto de vista da obrigatoriedade, se examinarmos obras histórico-jurídicas, poderemos ver que em diferentes épocas e lugares surgira como doações ou auxílios dentro de uma *relação voluntária*; a seguir como exigência dentro da *relação de suserania ou força* e portanto arbitrariamente, até chegarmos ao Estado de Direito democrático em que a tributação tem de ser feita não só com o consentimento do povo contribuinte, através de seus representantes, mas sob critério de justiça social, como base em princípios de generalidade, igualdade em função da capacidade contributiva e

---

\*. Aula de encerramento do Curso de Direito Tributário Aplicado e Comparado proferida no salão nobre da Faculdade de Direito, a 29 de setembro de 1977, após a solenidade de entrega do prêmio Tributarista do Ano, conferido ao autor pelo Conselho Editorial e Mapa Fiscal Editora.

disciplinada pela *relação jurídica*, ou seja, como direito e obrigação, para dar a ambas as partes garantias e certeza.

Precisamente a partir desta última fase, quando o fenômeno da tributação alcança estrutura jurídica, de forma que o tributo não seja mais um favor do particular, mas também não lhe possa ser exigido arbitrariamente, mas somente na *medida da lei e dentro do devido processo legal*, é que poderemos verdadeiramente falar do nascimento do “*Direito Tributário*” como ramo específico do Direito, destinado a regular as relações ativas e passivas decorrentes do fenômeno da tributação, a que estão vinculados interesses fundamentais do Estado e dos particulares.

O Direito, como ciência, é uno. Tem princípios gerais e especiais. Mas como ele tem de normatizar uma gama das relações de vida dos homens e como estas são muito diversificadas, para poder *mais adequadamente* regular certos setores e alcançar com precisão o conjunto de relações fáticas comuns entre si, sem se apartar da unidade e da característica normativa, ele pode, como o faz, organizar-se em subdivisões ou ramos. Assim, tendo em vista que os fatos ou situações tributáveis têm características econômicas específicas e comuns entre si, como a fundamental de serem relações econômicas indicativas de capacidade contributiva, isto é, fatos que por sua natureza comportam tributação, dedica-lhes um ramo especial para fazer essa *tipologia* e sobre ela, ou melhor, tomando essas relações fáticas, transmudá-las em relações jurídicas, porque injeta-lhes a potência de, pela ocorrência, produzirem efeitos no campo do direito.

A tipificação jurídico-tributária é feita por meio de NORMAS descritivas ou “hipóteses de incidência” (CTN art. 104 III). A situação que foi descrita é o FATO ou fenômeno. Uma vez ocorrido e incidente o comando da norma prévia, “*ipso facto*” esta “tensão” exige a VALORAÇÃO e temos a consequência ou efeito jurídico. A esta integralidade indissociável de FATO-NORMA-VALOR é que o jusfilósofo MIGUEL REALE denomina CONCREÇÃO. A visão panorâmica do tridimensionalismo pode ser lida pelos senhores no livro *Teoria Tridimensional do Direito* do nosso grande Mestre. Dentre as várias de suas obras, muitas das quais foram vertidas para o italiano e espanhol e adotadas em universidades do exterior, é notável a introdução de 85 páginas escrita pelo jusfilósofo DOMENICO COCCOPALMERIO na edição Giuffrè da versão de *O Direito como Experiência* (*II Diritto come Esperienza*) onde sintetiza a elabo-

ração do “tridimensionalismo específico” do Mestre brasileiro e a denomina “*la formula Reale*”.

No capítulo *Tridimensionalismo e Fontes do Direito Tributário*, a partir da página 43 do *Curso de Direito Tributário* os senhores encontrarão nossa tentativa de mostrar a influência dessa relevante teoria no campo da juridicização do fenômeno tributário.

Como se vê, o Direito Tributário não se aparta da unidade do Direito. A sua posição de ramo do direito decorre apenas e tão só da natureza das coisas, isto é, em razão da especificidade dos fatos ou relações fáticas que tem de regular *adequadamente*. Teve não só de se utilizar dos princípios da Filosofia do Direito, dos princípios gerais do Direito, mas acrescentar princípios, conceitos e institutos específicos às finalidades da tributação, compondo assim um sistema de normas, diferentes das normas de outros sistemas. Dessa maneira é que atingiu, tanto pelo conteúdo, como pela forma, o “status” de um novo ramo.

Pode-se mesmo dizer que o Direito Tributário alcançou essa posição de destaque somente por volta de 1919, quando começaram a aparecer as elaborações específicas em torno de seus princípios especiais, conceitos, institutos, compondo um sistema jurídico próprio.

A grande elaboração jurídico-sistemática do Direito Tributário ocorreu sobretudo a partir da criação da Suprema Corte Fiscal na Alemanha, com sede em Munique, e a promulgação naquele país, do famoso Código Tributário ao tempo da democrática Constituição de Weimar. Elaborado com base no anteprojeto de ENNO BECKER, ministro daquela Corte que, até hoje, tem produzido qualificada jurisprudência. A elaboração doutrinária em torno do código, das várias leis especiais sobre tributos e da jurisprudência daquela Corte, têm sido da maior extensão e profundidade.

Esse Código, desde então, passou a repercutir no exterior. Uma das suas novidades, quanto ao conteúdo, foi codificar normas gerais para a Federação. Não tem, pois, o conteúdo que estamos acostumados a ver no Código Civil, no Código Comercial, no Código Penal, no Código de Processo Civil que reúnem todas as disposições gerais e especiais, regulando *diretamente* as relações entre partes.

Qual a razão dessa forma genérica?

Como a matéria tributária é muito instável, a idéia foi codificar normas gerais, normas sobre leis tributárias e não diretamente sobre os tributos, de modo a poder, por mais tempo, dar orientação aos legisladores federais, como aos entes menores e aos contribuintes.

Logo àquele tempo, com base no Código germânico a Polônia elaborou o seu, mais tarde tivemos o Código do México. Na Argentina, o Professor GIULIANI FONROUGE elaborou um anteprojeto inspirado naquele e que não chegou a se converter em lei. No Brasil, o Professor RUBENS GOMES DE SOUSA redigiu o anteprojeto publicado pela Imprensa Nacional em 1953, que depois revisto pela Comissão de Reforma de que foi Relator, resultou nosso Código Tributário Nacional, entrado em vigor a 1.º de janeiro de 1967. No Relatório da Comissão ela esclarece que, dentre as fontes, a primazia coube ao Código da Alemanha, daí a importância desse diploma da cultura germânica para nosso Direito Tributário.

Acontece que desde 1964, no ambiente de altos estudos da Republica Federal da Alemanha foi a Abgabenordnung submetida a completa remodelação e após 12 anos de debates no Parlamento veio a ser promulgado o novo Código que entrou em vigor a partir de 1.º de janeiro deste ano. Tivemos a satisfação de acompanhar esses trabalhos, ir à Alemanha e trazer não só o novo texto, como trabalhos preparatórios e algumas publicações sobre o novo Código: juntamente com companheiros do INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, entidade complementar à Universidade de São Paulo, com sede nesta Faculdade, podemos comunicar que o Instituto acaba de concluir a tradução do novo Código de 1977 e entregá-lo à impressão. Como nosso Código Tributário já sofreu inúmeras modificações, muitas das quais em desarmonia sistemática e receberam sérias críticas do saudoso autor do anteprojeto e relator da reforma, esperamos que esse trabalho possa trazer subsídios à já necessária correção e reformulação do *Código Tributário Nacional*.

Quanto aos estudos e literatura do Direito Tributário no exterior ainda, sem dúvida, a elaboração de maior profundidade continua ocorrendo na Alemanha. No notável verbete "*Taxation*", de várias páginas, na *Encyclopedia of the Social Sciences*, o norte-americano ROBERT MURRAY HAIG, depois de passar em revista o estudo e elaboração do Direito Tributário em vários países, declara:

“A influência acadêmica tem sido talvez maior na Alemanha do que em qualquer dos países acima mencionados e a Alemanha possui o mais altamente desenvolvido e bem torneado sistema dentre todos. Sob o esforço das condições de após guerra reorganizou seu sistema tributário através de notáveis lineamentos”.

Para não citar extensa literatura, basta dizer que além de inúmeras monografias universitárias e de obras completas sobre cada tributo, foram publicados importantes comentários ao Código a começar dos comentários do próprio autor do primeiro projeto, Ministro ENNO BECKER e continuamente o grande comentário *Hübschmann-Hepp-Spitaler*, já em nove alentados volumes, em folhas substituíveis e já atualizado em face do novo Código.

Também em 1972, sob a inspiração do Ministro WILHELM HARTZ, com a colaboração de oitenta e seis dos mais categorizados mestres do Direito Tributário foi publicado, com mais de 1500 verbetes, o *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais*. (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*), demonstrando que o Direito Tributário alcançou não só conceitos, institutos e sistemática próprios, mas até do ponto de vista lingüístico, *vocabulário peculiar*. Este Dicionário, pelo seu conteúdo e extensão é, no gênero e na literatura mundial, “*primus sine paribus*”.

Outro centro de irradiação de estudos tributários na Europa é a Associação Internacional de Direito Fiscal (International Fiscal Association — IFA) com sede em Haia e Bureau Internacional de Documentação Fiscal em Amsterdam. Esta Associação que tem seções em inúmeros países, inclusive no Brasil, publica desde 1938 notável Boletim de Documentação fiscal Internacional, bilíngüe, mensal e anualmente promove congresso internacional de Direito Tributário, cujo 31.º já está programado para este mês, a se realizar em Viena e o 32.º em 78 em Sydney. De todos esses congressos têm-se publicado notáveis volumes-relatórios em vários idiomas, já formando extensa e preciosa coleção. Tal é a qualificação dessa Associação, que foi elevada a órgão consultivo da ONU em matéria tributária.

Não podemos deixar de mencionar os trabalhos e estudos tributários nos Estados Unidos, especialmente das Universidades e com destaque à Harvard Law School onde encontramos o Programa Internacional sobre Tributação (International Pro-

gram in Taxation). Além de centro universitário de estudos tributários, são notáveis as suas publicações, destacando-se a *Série Mundial sobre Tributação (World Tax Series)*, que prevê a publicação de um volume do sistema tributário de cada país, previstos trinta e já publicados 11 volumes, inclusive do Brasil. Estes verdadeiros tratados são dispostos em ordem decimal, de forma a facilitar a comparação dos sistemas entre si.

São ainda notáveis as produções na Suíça, Áustria, Inglaterra e com mais repercussão no Brasil, devido à aproximação das línguas, as produções da Itália, França e Espanha. Além de notáveis obras italianas e espanholas próprias, muitas das produções em língua alemã têm sido divulgadas por autores italianos e mais ainda pelos espanhóis, por meio de traduções.

Na América Latina são de se destacar as produções do México que foi o primeiro da América Latina a elaborar seu Código Fiscal, sob projeto do Professor italiano MARIO PUGLIESE e da Argentina tivemos sobretudo o *Anteprojeto Fonrouge*. Todavia, do ponto de vista da Codificação, hoje na América Latina o Brasil se destaca com seu *Código Tributário Nacional*.

Em razão de esforços da Organização dos Estados Americanos que mantêm excelente serviço de intercâmbio de estudos fiscais, foi elaborado por uma comissão composta dos Professores RUBENS GOMES DE SOUSA (Brasil), GIULIANI FONROUGE (Argentina) e VALDÉS COSTA (Uruguai) o Modelo de Código Fiscal dentro do programa da ALALC, cuja fonte mais acentuada foi, sem dúvida, o Código Tributário brasileiro. Também foi publicado um trabalho comparativo entre os atuais códigos da Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Perú<sup>1</sup>.

Quanto ao ensino universitário, basta lembrar que atualmente quase todas as universidades estrangeiras e do Brasil já incluíram, obrigatória ou facultativamente, em seus currículos, a disciplina Direito Tributário, sendo de destacar que na Alemanha há disciplinas até específicas como a do Balanço Fiscal (Steuerbilanz). Nos Estados Unidos há cadeiras interdisciplinares, englobando, por exemplo, Direito Comercial e Fiscal (Commercial and Fiscal Law).

---

1. Por honrosa incumbência da Organização dos Estados Americanos traduzimos e publicamos no livro *Direito Tributário Comparado*, edição Saraiva, 1971, a análise comparativa do Código Modelo com as normas dos códigos vigentes nos países membros da ALALC.

### **Importância Atual do Direito Tributário Como Especialidade Profissional.**

2. A simples visão da freqüência destes cursos anuais que somente têm sido possível realizar neste salão nobre, devido a honrosa presença, em cada um, de mais de seiscentos estudiosos, dentre os quais destacados tributaristas de vários Estados, está a demonstrar o interesse pelo Direito Tributário e que na atualidade este ramo é uma das mais importantes especialidades profissionais.

Evidentemente não queremos nos referir a esse fato notório, mas ressaltar a importância da especialidade em relação aos bons e relevantes serviços que podem ser prestados à comunidade, por aqueles que, devidamente habilitados e conscientes de suas responsabilidades, devam ser orientadores em um setor tão ligado às necessidades financeiras do Estado, à garantia dos direitos dos cidadãos, enfim do império do direito e da justiça. Se o direito é uma ciência e a sua prática uma arte, jamais poderia alguém exercer a tarefa de orientador e defensor de direitos sem previamente conhecê-las. Além disso, vencer na profissão é vencer pelo mérito e o mérito do jurista está em vencer pelo bom direito.

Trabalhar no campo tributário será vencer para a Fazenda ou vencer para o contribuinte? Não. É vencer na conformidade da vontade objetivada na lei, dirigida pelo sentimento de justiça, equidade e humanidade.

Como muito bem esclareceu o Mestre da Faculdade de Paris, Laufenburger “o imposto em geral... é um dever imperativo, corresponde a uma necessidade vital. Se fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo imposto, fazem parte da economia contemporânea. O imposto é portanto uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à alimentação, à habitação, e ao vestuário” (*Revue de Science et de Législation Financières*, Paris, 1949, v. 41, p. 6).

O grande Presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos, Oliver Holmes, sintetizou muito bem, nesta expressão: “Gosto de pagar impostos. Com eles compro civilização” (I like to pay taxes. With them I buy civilization).

De outro lado, alguém gostaria de ser constrangido a pagar imposto indevido?

Não. Todo aquele, funcionário, profissional ou particular que colaborar para pagamento indevido, estará praticando ato reprovável.

O imposto indevido é uma ofensa ao direito, é um mal à sociedade, é um confisco em relação à vítima. Tanto assim é, que se o agente do Estado, tendo consciência de ser indevido o exigir, portanto dolosamente, embora para o tesouro, cometerá o crime de excesso de exação, previsto e sancionado pelo § 1.º do art. 316 do Código Penal. Se o particular, dolosamente sonegar o pagamento do imposto devido, cometerá o crime de sonegação (Lei n.º 4.729 de 1965).

Também é falso o agente do Estado supor que ao arrecadar o indevido estará defendendo o interesse do Estado. Não. O Estado não tem nem pode ter interesse contra a legalidade. Neste sentido é profunda a advertência do poeta *Schiller* quando, pela voz da injustiçada Maria Stuart, sentencia ao Lorde Grande-Tesoureiro:

“Misstraut Euch, edler Lord, das nicht der Nutzen des Staats Euch als Gerechtigkeit erscheine!” (Desconfiai sempre Nobre Lord. Não vá o interesse do Estado aparecer aos vossos olhos como se fora a Justiça!)

É, portanto, muito séria e nobre a função profissional do tributarista. Se legislador, não deve pretender tributar além da capacidade contributiva. Se orientador, deve ensinar o cumprimento da legalidade, não só para não prejudicar as partes, como jamais pôr em risco de infrações os seus orientados. Se magistrado, deve decidir de acordo com a legalidade e justiça.

Mas o trabalho do especialista em Direito Tributário não se limita atualmente só ao campo interno de seu país. Já tem notável projeção internacional. Peço licença para transcrever trecho de conferência que a convite do Professor OTTMAR BÜHLER, então Presidente da International Fiscal Association, seção alemã, fizemos em 1961 sob o título *Panorama do Direito Tributário Brasileiro e as Elaboraões Germânicas (Übersicht über das Brasilianische Steuerrecht und die Deutsche Formulierung)*, ressaltando precisamente este aspecto, nestes termos:

“Realmente, estamos presenciando no mundo uma preocupação jamais vista pelo conhecimento recíproco dos sistemas tributários nacionais.



Com a tributação não se ligam apenas interesses entre Estados e seus contribuintes, mas, na verdade, ela também de tal modo afeta o mundo dos negócios, quer entre as pessoas de vários países, como dos países entre si, que estamos assistindo a uma projeção mundial de suas disciplinas: O Direito Tributário interno, internacional e o comparado.

É por isto, sem dúvida, senhores, que vemos esse desejo de sistematização, já não apenas nacional, mas diremos, da comunidade internacional.

Dando-se a conhecer, a todos os povos, mutuamente, os diferentes sistemas tributários nacionais, poderão eles, ressaltados aspectos peculiares, ir aperfeiçoando, harmonizando e universalizando os princípios fundamentais de seus sistemas, de modo que possam ir eliminando os conflitos e os excessos de tributação.

Afinal, têm todos os povos o maior interesse no intercâmbio comercial e este não deve ser prejudicado por conflitos de formalismos, ou por conflitos de tributações, decorrentes da falta de coordenação dos diferentes sistemas nacionais.

Essa importante tarefa de harmonização já não apenas dentro de cada sistema tributário nacional, mas dos sistemas nacionais entre si, é, talvez, o maior reclamo que o mundo está fazendo aos juristas do Direito Tributário.

Além disso, estando a tributação diretamente ligada a atividades econômicas, precisam os juristas dispor de fontes de informações para bem orientarem a aplicação de capitais e, nesse setor, encontram-se especialmente os países novos que, como o Brasil, além de dispor de várias fontes ainda inexploradas, tributa mais suavemente determinadas atividades.

Eis por que o conhecimento do sistema tributário de cada país é atualmente assunto de grande interesse e da maior relevância”.

Neste sentido, sem dúvida, em relação a empresas brasileiras e estrangeiras, com negócios internacionais, ainda mais importante se tornaram as atividades dos especialistas em Direito Tributário.

### **O Auxílio que, Dentro do Ensino Universitário, o Direito Tributário Pode Dar a Outros Estudos.**

3. Em recente visita à jovem mas já notável Universidade de Bochum, debatíamos problemas do ensino do Direito Tributário com o eminente catedrático HEINRICH WILHELM

KRUSE e ele nos referia quanto na Alemanha a disciplina do Código Tributário de 1919 e agora do novo Código publicado no Diário Oficial Tributário (Bundessteuerblatt) de 3 de abril de 1976, para entrar em vigor em 1977, vinha influenciando na maior precisão do Direito Administrativo e mesmo como o ensino do Direito Tributário pode auxiliar a compreensão da parte geral do Direito Administrativo.

Na última edição do magnífico compêndio didático deste grande autor (*Direito Impositivo — Steuerrecht*) sob o Título *O Direito Tributário no Ensino Superior*, ele ressalta precisamente estes aspectos interdisciplinares e coadjuvantes do Direito Tributário, cujo texto assim traduzimos:

“Graças à sua forte vinculação à legislação ou direito positivo, a parte geral do Direito Tributário oferece uma vantagem considerável ao ensino superior. Ensinado de forma correta possibilita ao estudante que até então já foi treinado em disciplinas jurídicas também estruturadas por normas legais, o mais fácil acesso ao Direito Administrativo. Certamente todos os juristas se lembrarão das dificuldades que no início tiveram com o estudo do Direito Administrativo Geral. Estando acostumados a lidar com o Código Civil, o Código Penal ou os códigos de processo, o Direito Administrativo geral quase não codificado lhes parecia compreensível, mas não palpável. Em razão dos dispositivos dispersos do Direito Administrativo o estudante dificilmente poderá aprender ou deduzir um sistema. No Código Tributário (AO), porém, ele encontra uma lei que resume todas as normas que constituem os princípios gerais do direito deste grande ramo da administração.

Já em 1928 HENSEL chamou atenção de que certamente nenhum campo do Direito Público poderá treinar o raciocínio típico de Estado de Direito como o pode o Direito Tributário, porque dificilmente outro campo é mais apto para demonstrar ao mesmo tempo os limites de qualquer idéia de Estado de Direito.

Esta posição ainda prevalece hoje.

O Direito Tributário desenvolveu princípios e instituições que servem de modelo para mostrar quão fortemente o pensamento de Estado de Direito pode tornar-se bem comum.

Isto, em última análise é a razão pela qual estes princípios e institutos provaram-se bastante resistentes durante os anos de 1933 a 1945.

Finalmente, a parte geral do Direito Tributário mostra a força de irradiação dos princípios de Direito Civil e processual.

Também na exposição do Direito Tributário obrigacional fica claro que muitos dispositivos do Código Civil contêm idéias gerais do Direito que também se aplicam no Direito Público. Em nenhum outro campo do Direito estes traços em comum se revelam mais fortes do que no Direito Tributário.

O mesmo se aplica ao direito de execução. Igualmente aqui encontramos traços em comum que os leigos estão longe de pressupor”.

Além desses esclarecimentos de HEINRICH KRUSE e de ALBERT HENSEL, professores de Direito Público e de Direito Tributário, vejamos também no sentido de que o Direito Tributário colabora na estrutura e ensino de outros ramos, uma passagem do clássico GEORGES RIPERT, autor de famosos livros sobre a regra moral nas obrigações e sobre direito civil e comercial.

Em seu livro Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno, dissertando sobre a *noção da empresa* e depois de demonstrar como essa noção é fragmentária no direito privado, no item 123 diz:

“O que o direito privado não percebe ainda senão confusamente, o direito tributário, em sua autonomia indubitavelmente afirmada, já o realiza. Lança as empresas industriais e comerciais e por isso mesmo as reconhece, fazendo-as contribuintes. Por tão custoso batismo, ele as chama à vida jurídica. A empresa é considerada como um contribuinte independente. O imposto sobre a renda é arrecadado das pessoas físicas em razão da profissão e das sociedades em razão da forma”.

O que ALBERT HENSEL como jurista salientou, de auxílio do Direito Tributário na compreensão do campo do Direito Constitucional, em relação ao Estado de Direito, também GABRIEL ARDANT o demonstra historicamente na sua já citada obra, dizendo que a história do imposto é a das sociedades, vista através daquilo que lhes permitiu se livrar do regime da pilhagem como do sistema suserano da prestação de *bens* e *serviços* para chegar lentamente à construção do Estado atual. Sua obra acentua mesmo, que a pesquisa demonstra que “a história do imposto está intimamente ligada à história geral, à história econômica, sem dúvida, mas também à *história*

*política*”, comprovando no v. I, a partir da p. 499, a origem tributária do regime representativo; a partir da p. 506 a origem tributária do regime constitucional da Grã-Bretanha e a partir da p. 524 a origem tributária dos Estados Gerais.

### **A Exigência Curricular do Direito Tributário Como Complementação Científica e Profissional.**

4. Em 1954 iniciamos o primeiro curso curricular de Direito Tributário em Faculdade de Direito e, em 1960, em conferência publicada na *Revista dos Tribunais* 305/18, sentindo a falta desse ensino entre as disciplinas obrigatórias, assim reclamamos:

“O primeiro problema jurídico tributário que se apresenta em nosso país é exatamente o da escassez do ensino e conseqüentemente da elaboração, quer doutrinária, quer jurisprudencial, do Direito Tributário.

Enquanto a realidade econômica e o fenômeno da tributação se agigantam em nosso país, até hoje as Faculdades de Direito não criaram, no currículo acadêmico, a cadeira de Direito Tributário”.

Em 1962, pelo parecer n.º 215, o Conselho Federal de Educação, afinal resolve incluir de modo genérico o Direito Financeiro pela necessidade “dos atuais desdobramentos da profissão de advogado, prestando assistência a empresas e orientando-as quanto a regulamentos financeiros e imposições fiscais”. Na verdade, do ponto de vista formal ainda não tivemos a obrigatoriedade da inclusão curricular da disciplina Direito Tributário, quando todo um capítulo da Constituição trata especificamente do “Sistema Tributário” e há dez anos temos um Código Tributário Nacional, além da constante torrente de leis fiscais. Todavia graças à reforma universitária da USP que tanto se deveu ao notável Reitor MIGUEL REALE, no currículo desta Faculdade temos as disciplinas específicas Direito Tributário no VI semestre, Direito Tributário Aplicado nos dois últimos semestres da área de especialização, dentro do Direito de Empresa. No pós-graduação, Direito Tributário Comparado, além de cursos de extensão universitária como este dedicado à comunidade.

Mas o que desejamos ressaltar neste tópico é que além de o próprio Conselho Federal ter reconhecido a necessidade

desse ensino como complementação da formação profissional do advogado, é que hoje, por tudo que já expusemos, será uma lacuna, ou mesmo falta de instrumentalidade profissional ao jurista, desconhecer o Direito Tributário.

Estou me lembrando neste momento do genial Professor TULLIO ASCARELLI, que durante o período da última guerra veio lecionar Direito Comercial nesta Faculdade, quando tivemos a ventura de ser seu aluno e a partir do quarto ano, como solicitador acadêmico, abrir escritório com colegas e aquele Mestre. ASCARELLI não só nos ensinava Direito Comercial, mas todos os aspectos de implicações tributárias. Aliás foi o primeiro a dar, no ano de 1947, um curso altamente científico, de tipo de pós-graduação, sob o título *Princípios Básicos do Imposto Sobre a Renda e o Sistema Brasileiro*. Juntamente com meu querido e saudoso amigo de tantos anos, RUBENS GOMES DE SOUSA, fomos alunos de ASCARELLI nesse Curso. No escritório o grande Professor exerceu em muito maior proporção a consultoria tributária. Escreveu mesmo juntamente com RUBENS PEREIRA DE ALMEIDA, naquele período da guerra, o livro *Lucros Extraordinários e o Imposto de Renda*, 1944, com 419 páginas, no qual os autores esclarecem que o Professor ASCARELLI “teve mais particularmente a seu cargo a orientação geral da obra”. Em 1944 éramos apenas quartoanistas mas como companheiro de escritório acompanhamos esse trabalho. ASCARELLI, como dizia RUBENS, fôra o primeiro cientista do Direito Tributário entre nós. Foi o primeiro também a nos indicar os melhores livros da literatura tributária, época em que no Brasil ainda quase nada havia de doutrina. Mas o que importa ressaltar é que o grande Mestre já entendia que faltava na Faculdade de Direito a cadeira de Direito Tributário. Entre as matérias que nos deu no então bacharelado, estava a lei das sociedades anônimas e na falta da disciplina tributária expunha também as implicações tributárias. Entendia que o comercialista ao orientar seu cliente, precisava examinar os correspondentes problemas tributários sem o que poderia estruturar a empresa ou o empreendimento sob riscos fiscais se não conhecesse os correspondentes aspectos tributários.

Em recente trabalho ainda inédito, que o Professor Cate-drático de Direito Tributário da Universidade de Turim, IGNAZIO MANZONI nos remeteu há pouco para publicação do Instituto, com incrível coincidência, ele aborda precisamente os citados aspectos reclamados por ASCARELLI. O título do trabalho é precisamente este: *“L’Insegnamento del Diritto Tributario e la Preparazione Professionale Dell’Avvocato”*.

Após citar inúmeros aspectos pelos quais demonstra que o Direito Tributário deve ser necessariamente estudado por todos os advogados e não apenas pelos especialistas, assim como o tributarista precisa conhecer os demais ramos, termina o Prof. MANZONI:

“... hoje a missão do advogado não pode mais se limitar à simples função de defesa judicial, ela se estende sempre à ampla e complexa função de assistência e consultoria preventiva.”